

氏 名	山 下 千 丈
学 位 の 専 攻 分 野 の 名 称	博 士（先端マネジメント）
学 位 記 番 号	甲経営第2号（文部科学省への報告番号甲第376号）
学位授与の要件	学位規則第4条第1項該当
学位授与年月日	2011年3月16日
学 位 論 文 題 目	ヒューマンリソースの総合的マネジメントと管理会計 —知識創造による個人と企業のビジョン実現にむけて—
論 文 審 査 委 員	（主査）教 授 濱 田 和 樹 （副査）教 授 山 地 範 明 教 授 小 菅 正 伸

論文内容の要旨

近年、企業環境の変化はますます激しくなり、より複雑性を増してきている。そのような環境下ではスビード経営が必要であり、企業経営の焦点は物理的資源からインタangibleズ（目に見えない資産）へと変化している。すなわち有形資産を集約した製造活動からは持続的な競争優位と成長がもたらされなくなってきており、競争優位の源泉としてインタangibleズの創出が求められている。

本論文は、インタangibleズを創り出し利用するのは人であることから、人がビジネスの成功にとっての鍵であり、人と組織の能力を強化し、マネジメントしていく仕組みの構築が必要であるとして論が展開されている。そこでは画一的なマネジメントではなく、労働環境や個人の多様性に対応したマネジメントが求められ、さらに企業業績の総合的マネジメントとの統合も必要になる。本論文は、このような問題に対して、ヒューマンリソース・マネジメント（Human Resource Management: HRM）がいかにあるべきかを管理会計の視点から考察し、実践のなかで企業経営者による有用なマネジメントシステムの構築への貢献を目指している。すなわち、管理会計が人に関する意思決定や人のマネジメントに有用な情報を提供するために、現代の課題を明らかにし、新たな枠組みを提唱するとともに、その実践に向けての留意点を指摘することにより、管理会計の発展や HRM の発展に寄与することを目的としている。

本論文の構成は以下の通りである。

- 第1章 現代企業における人事管理の変遷と管理会計の課題
- 第2章 ヒューマンリソースに関する会計の変遷と課題
- 第3章 戦略的ヒューマンリソース・マネジメントと管理会計ツールの適用について
- 第4章 戦略的管理会計とヒューマンリソース
- 第5章 ヒューマンリソース・コストの総合的マネジメント
- 第6章 ヒューマンリソースの総合的マネジメント
- 第7章 知識創造のためのヒューマンリソース・マネジメントと管理会計

第1章は、近年の人の管理と労働環境の変化を概観し、その変化に対する管理会計の課題を明らかにすることが目的である。企業における人の管理は、個人を対象としたパーソナル・マネジメントから経営資源の1つとしてのヒューマンリソース（HR）を対象とする HRM、さらに戦略実行に貢献できる戦略的

HRMへと変化してきた。これは、人は事業遂行のための道具であり、コストであるという見方から、企業経営にとって貴重な資源であるという捉え方への変化を反映している。しかし、1990年以降、貴重な資源であると言いながらも、厳しい経営環境のなかでは、業績改善のために非正規社員やアウトソーシングを増加させ、正社員を減少させてきたのである。非正規社員やアウトソーシングといった業務形態における人に関わる支出は、人件費ではなく業務委託費や外注費として計上されることになり、企業では全体を把握することが困難になってきている。

このため、本章では、企業内でのプロセスだけでなくアウトソーシング先を含めた総合的なマネジメントの必要性を主張している。また、人員数や人件費といった従来のマネジメント手法では多様な労働力をマネジメントするには限界があり、雇用形態に即したきめ細かなマネジメントの必要性を主張している。さらにHRを、企業にとって将来の経済的な価値の源泉である知的資本を創出する源として捉え、そこに人間性という視座を保持していくことの必要性を主張している。

第2章は、会計の立場から、HR アカウンティングについての先行研究を整理し、現代的意味について再検討している。HR アカウンティングは、経営において重要な人の価値が財務諸表において無視されていることから、財務諸表の使用者に対して適切な情報を提供していないという批判により、人への投資や人の価値を会計的に測定し、財務諸表に計上しようという目的で、1970年前後に特に研究された分野である。HR アカウンティングでは、HR に対する投資の効果は、複数の会計期間に及ぶことから投資の資産計上と償却という試みがなされた。ただ、HR 自体の価値評価方法として、個人の期待実現可能価値や報酬、機会原価などを用いた複数の測定方法が提案されたが、その測定方法の複雑性、信頼性や客観性の欠如などにより、現在は企業実務において、ほとんど実践されていないのが現状である。

HR を会計で取り扱うことを困難にしているのは、(1)知識は物質ではない、(2)人は所有できない、(3)その測定が困難である、といったHR の特徴に由来している。しかし、HR アカウンティングが目指す目的やその提供しようとする機能は、現在の経営環境においてますます必要になってきており、財務諸表へのオンバランス化（資産計上と償却）にとらわれず、その目的と機能を果たすことが必要であると結論づけている。

第3章では、戦略的HRM 対して管理会計ツールを適用するにあたっての特徴と留意点を明らかにしている。現在の知識経済において、知識やブランドなどの「目に見えない資産」が競争優位の主要な源泉である。この「目に見えない資産」を創り出し、利用するのは人であることから、人がビジネスの成功にとっての鍵になっている。HRM の分野で用いられてきた管理会計の手法は、従来、人件費予算とその予実管理といった予算管理の領域が主なものであったが、戦略的HRM に貢献できる新たな管理会計の役割が期待されている。

本章では、戦略的HRM のモデルを、ベストプラクティス・モデル、コンティンジェンシー・モデル、コンフィギュレーション・モデルの3つに分類している。そして、戦略との整合といった外部整合を備えるだけでは十分ではなく、HR 施策間の整合という内部整合を図り、全体的統合を目指すコンフィギュレーション・モデルが、環境の変化の激しい今日において有用であるとして、そのモデルをベースとして、「コントロールの方法」と「リソースの源泉」という2つの視点から、4つのモデルで構成されるHR ポートフォリオを作成している。このポートフォリオは、「内部リソース・プロセス重視」モデル、「外部リソース・プロセス重視」モデル、「内部リソース・プロセス/成果」モデル、「外部リソース・プロセス/成果モデル」である。そして、管理会計ツールの有効な適用という視点から、それぞれの特徴を整理するとともに、適用に当たっての留意点を指摘している。各モデルに固有の有用な管理会計ツールがあるということではなく、同様のツールをいかにHR 戦略に整合した形で運用するかといった活用の仕方と必要際には活用方法を変更できる柔軟性が、管理会計ツールを効果的に適用するために重要であるとして

いる。

第4章は、戦略的管理会計は事業戦略のみならず、人事戦略への貢献といった役割も担っていかなければならないとして、特に人材の内部育成に対する管理会計の役割について考察している。戦略的管理会計の特徴は、市場志向性の重視、企業外部情報の活用、戦略の実施・創発のためのマネジメントコントロール・システムの構築、財務情報とともに非財務情報を用いることなどである。近年、財務指標への偏重が企業の長期的な競争力を減退させるとの批判がなされ、非財務指標とのバランスのとれた経営の必要性が主張されている。

本章では、戦略的管理会計の人事戦略への貢献をテーマとし、戦略的管理会計の特徴の1つである非財務指標について、重要成功要因やマネジメントシステムとの関係、有効性、そして財務業績との因果関係について考察している。そして、非財務指標と財務指標の両者をHRマネジメントに活用することによって、HRの強化を促進することができると結論づけ、そのフレームワークを示している。また、HRに対する投資、特にトレーニングについて、その投資効果の測定法を確立することの重要性を指摘している。

第5章は、前章と前々章で考察したことを基に、コストの面からHRの総合的マネジメントの仕方について考察することを目的としている。すなわち、労働の多様化やアウトソーシングの増加などにより人に関わるコストが見えにくくなってきているので、コストを中心に見える化を図り、効果的・効率的なHR活用のための総合的なコストマネジメントについて考察することを目的としている。具体的には、HRコストのマネジメントにHRポートフォリオを利用し、各リソース・モデルの特徴に整合したコストマネジメントの枠組みを、実務での具体的計算例とともに示している。すなわち、企業における「HRの戦略的価値」と「企業特殊性と」という2つの視点からポートフォリオを作成し、「内部開発型リソース」、「外部調達型リソース」、「契約型リソース」、「提携型リソース」の4つのリソース・モデルの型に分類して考察している。ポートフォリオによるマネジメントは、非正規社員やアウトソーシングといった複雑性を増した環境におけるコストマネジメントを考える際に有用である。従来、アウトソーシングはコストの削減がその主目的であり、アウトソーシングの拡大とともに戦略との脈絡において展開されるようになったのは最近である。

本章では、それぞれの型に適応するコストを、所要量、調達先、調達コストの3要素についてABCなどの管理会計手法を用いて可視化し、複雑な環境下の管理に対応できるコストマネジメント・システムを構築している。

第6章は、財務と非財務の指標によるHRの総合的マネジメントについて考察している。従来、HRMは人事部門が担当し、人件費の予実管理などの管理会計に関わる領域は企画部門やファイナンス部門が担当するといった縦割りの運営がなされていたために、機能部門間の連携が弱く、人に関わる総合的なマネジメントという視点が欠けていた。それ故、本章は、人件費や教育研修費用などの金額ベースの財務指標とコンピテンシー評価などの非財務指標を組み合わせたバランスの取れたマネジメントの必要性を論じている。

本章では、アンケート調査を基に、企業のパフォーマンスに影響を及ぼす人的な要因を明らかにし、HRを総合的にマネジメントするフレームワークの構築を目指している点に特徴がある。アンケートを基に、組織風土と業績目標達成の因果関係を整理すると、重要要因は個人の高いモチベーションと組織内の良好なコミュニケーション、従業員の意思決定プロセスへの参加、建設的な議論であった。それにより、業務プロセス改善へのアイデアが生まれ、効率的な組織運営と組織の生産性向上が可能になり、その結果として、業績目標の達成と個人目標の達成が同時に実現されるというストーリーであった。それを基に、バランスド・スコアカード(Balanced Scorecard: BSC)のフレームワークを用い、この目的を達成するための因果関係を戦略マップとして描き、両者の目標を達成するためのフレームワークを示している。ま

た個人目標を能力の開発だけに限定しないで、人間性の回復をも目標としたフレームワークを示している。

第7章は、戦略の創発や知識創造に貢献する HRM について考察し、現在の HR 施策の限界を明らかにするとともに、知識創造に貢献する管理会計の可能性を追求している。これは、戦略をベースとしたマネジメントでは、環境の激しい状況下で長期的な成功を収めることは困難になっているので、戦略を創発し、知識を創造するための「人」のマネジメントが必要とされているからである。

前章の戦略マップを基に、個人と企業のビジョン、ミッション、戦略の実現のためのビジョナリー・マップを策定し、BSC をインタラクティブに活用し、しかも BSC に知識創造の仕組みを盛り込むことにより、企業と従業員がともに成長するフレームワークを示している。

論文審査結果の要旨

(全般的評価)

近年、企業は多様な HR を保有するようになっており、多様な HR の管理が必要になっている。すなわち、HRM は正社員の募集と企業内部での育成・活用、外部より非正規社員の採用・活用、業務委託やサービスの購入等、多岐にわたっている。本論文は、このような状況下において、HR の総合的マネジメントについて管理会計の立場から考察している点の特徴である。経営において HR の管理は重要な問題であるが、管理会計の分野では人件費、訓練費等の研究は別として、HR を扱った研究は非常に少ないのが現状である。これは、HR の客観的な測定、評価が難しく、会計学との接点がありませんでしたということがその理由である。本論文は、管理会計の分野で HR を正面から扱った数少ない研究の一つであるといえる。しかも各種の文献や筆者が実施したアンケート調査を基に、多様な HR の総合的マネジメントの独自のフレームワークを構築している点で独創的であると判断できる。

(論文構成に対する評価)

論文構成は、第1章で人事管理における重点個所の変遷を検討し、現在の課題は何か、どのような面に管理会計が有効なのかをデータを基に明らかにしている。第2章では会計の分野で、特に財務会計の分野で1970年前後に研究された HR アカウンティングを現在の管理の視点から再検討し、当時の研究の問題点を明らかにしている。第3章では、経営学における HR 研究の成果を会計の立場から考察するという方法を採用し、各種の管理会計手法をいかに適用すればより HR の研究を展開できるのかという点に焦点を当てている。第4章では、戦略志向の戦略的管理会計の立場から、HR の問題を検討するという立場を採用しており、具体的には戦略的管理会計の代表的手法の1つである BSC の枠組みを HRM に利用することの妥当性を論じている。第5章、第6章、第7章は、第3章、第4章での考察を基にして、HR の総合的マネジメントのフレームワークを示している。第5章ではコストモデルに焦点を当て、第6章ではコストだけではなく、BSC を用いた財務・非財務指標による管理について考察している。第7章では第6章で考察した BSC による管理を、知識創造をもたらすように管理する方法について考察している。

以上のように、本論文は全章を通じて、HR 研究への管理会計の役割について、整合的、体系的に展開されている。また各章とも論点が明確であり、論理的な展開がなされている。第3章と第4章では、異なる立場から HR の問題にアプローチしており、最終的に第5章、第6章、第7章で、両者を基に総合マネジメントを考察するという発想は興味深い。

（各章ごとの評価）

第1章は、人事管理に対する管理会計の課題を明らかにするために、データを基に考察している点が興味深い。第2章は、HR アカウンティング、特に HR の評価についての先行研究が適切に整理されている。第3章は、HR 戦略を「リソースの源泉」と「コントロールの方法」から4つに類型化し、各類型に有用な管理会計技法とその利用法について詳細に検討している点が評価できる。第4章は、人事管理において最も重要な内部育成方法、組織の維持と活性化の問題を、財務・非財務指標を基に示したことが評価できる。第5章は、筆者の今までの実務での経験を基に、HR コストモデルを作成したことが独創的である。第6章は、2種類のアンケート調査を基に、BSC の枠組みを用い、財務・非財務の両者の指標による管理法を示したことが独創的である。第7章は、前章の管理法を知識創造、戦略の創発に利用する方法を考察した点が興味深い。

（今後の課題）

本論文は、上記したような特徴と独創性があるが、次に示す問題点も指摘できる。1つは、財務・非財務指標による管理のフレームワークは作成できたが、実際に組織内の上司と部下の間で具体的にどのようなことを用いるかという問題である。またこれを用いた実際の結果についての考察ができていないという点である。もう1つは、「知的資産」、「知的資本」、「人的資産」、「人的資本」、「HR」、「インタンジブルズ」等の用語が、原典に忠実なあまり少し曖昧になっている個所があるということである。それらの用語は、研究者や企業によって使用する意味が異なっているので、統一をとることはなかなか難しいが、もう少し明確にするよう工夫する必要があると思われる。

しかし、これらの点は今後の課題ではあろうが、本論文の価値を損なうものでは決してない。本論文は博士論文としての条件を満たしていることは間違いない。

（総合評価）

審査委員会は、本論文を厳格に査読し、2011年2月5日に口頭試問兼公開発表会を実施した。当委員会は、本論文と口頭試問兼公開発表会の結果を合わせ考慮し、本論文が博士（先端マネジメント）の学位を授与されるにふさわしいものであると結論づけ、山下千丈氏に同学位が授与されるよう推薦するものである。